

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	581875
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-03-27T13:45:49.413
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania w związku ze sprzedażą prawa wieczystego użytkowania nieruchomości gruntowej.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-03-26T13:55:43.849
Sygnatura:	0112-KDIL2-1.4011.952.2023.4.KF
Słowa kluczowe:	• budynek-budynek mieszkalny • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • remonty • użytkowanie (używanie)-użytkowanie wieczyste-przeniesienie prawa użytkowania wieczystego • wydatek-wydatki mieszkaniowe • zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 3 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. c • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. a • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. d
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego. • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.-Specyfika źródeł przychodów.-

Odpłatne zbycie nieruchomości, prawa wieczystego użytkowania gruntów i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

28 grudnia 2023 r. wpłynął Pana wniosek z 20 grudnia 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości i możliwości skorzystania ze zwolnienia. Uzupełnił go Pan pismem z 15 stycznia 2024 r. (wpływ 15 stycznia 2024 r.) oraz – w odpowiedzi na wezwanie – pismami z 15 stycznia 2024 r. (wpływ 28 i 29 lutego 2024 r.) oraz z 29 lutego 2024 r. (wpływ 29 lutego 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

W związku z zamiarem kupna, a następnie sprzedaży niezabudowanej nieruchomości gruntowej (...), utworzonej z jedynej działki nr (...) o powierzchni 0.0267 ha, gdzie w dziale I Księgi Wieczystej ujawniono sposób korzystania – działka gruntu oddana w wieczyste użytkowanie oraz okres użytkowania do 1 kwietnia 2038 r., zarejestrował się Pan dobrowolnie dla celów tej czynności do podatku jako osoba fizyczna, nieprowadząca działalności gospodarczej w dniu 27 listopada 2023 r. w związku z tym, że zakupu tej nieruchomości dokonał Pan z zamiarem jej niezwłocznej sprzedaży, a tym samym w celach zarobkowych. Tym samym od 1 grudnia 2023 r. jest Pan zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT.

W trakcie czynności sprawdzających, dokonanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego (...), w toku rejestracji złożył Pan oświadczenie, że dokonuje Pan rejestracji w związku z zamiarem sprzedaży nieruchomości.

Nie prowadzi Pan działalności gospodarczej na imię i nazwisko w zakresie obrotu nieruchomościami. Zakupu tej nieruchomości dokonał Pan z zamiarem szybkiej jej sprzedaży, jest to czynność jednorazowa i w najbliższej przyszłości nie zamierza Pan dokonywać więcej tego typu transakcji, ani innych czynności podlegających podatkiem VAT, choć nie wyklucza Pan, że jeszcze w przyszłości taka sytuacja może się zdarzyć.

22 listopada 2023 r. aktem notarialnym zawarł Pan umowę przeniesienia na Pana rzecz prawa wieczystego użytkowania dla ww. działki.

Działka ta jest niezabudowana i nieuzbrojona, posiada bezpośredni dostęp do drogi publicznej i jest objęta ustaleniami aktualnie obowiązującego miejscowego planu, zgodnie z którym teren ten to teren usługowo-mieszkaniowy.

W związku z zakupem prawa wieczystego użytkowania do tej nieruchomości od sprzedawcy otrzymał Pan prawidłową fakturę VAT z naliczonym podatkiem VAT, nieruchomość zamierza Pan sprzedać też jako podatnik VAT, odprowadzając należny od transakcji podatek VAT przy zachowaniu jednoczesnym prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie tej nieruchomości. Nie dokonał Pan na zakupionej

nieruchomości żadnych nakładów, ani ulepszeń, ani nie ma zamiaru takich dokonać przed sprzedażą.

Pieniądze uzyskane ze sprzedaży tej nieruchomości zamierza Pan wydać na własne cele mieszkaniowe, a tym samym skorzystać z ulgi określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Uzupełnienie opisu zdarzenia przyszłego przedstawione w piśmie z 15 stycznia 2024 r.

Kupująca spółka, na podstawie umowy przedwstępnej, nabywa nieruchomość celem wybudowania na niej budynku, będącego w części miejscem prowadzenia działalności gospodarczej i biurem dla spółki A Spółka Komandytowa oraz w części pozostałej znajdować się mają pomieszczenia pod wynajem i podobne o charakterze hotelowym. Lokal ma mieć charakter całkowicie użytkowy i być związany z działalnością gospodarczą.

Sprzedający w tej samej umowie przedwstępnej wyraża zgodę na dokonanie przez kupującego nieruchomość pomiarów, badań i analiz koniecznych do uzyskania zgody na budowę budynku, jednakże bez prawa czynienia na tej nieruchomości jakichkolwiek nakładów bez uprzedniej wyraźnej pisemnej zgody. W akcie notarialnym Strony umowy uzgodniły, że sprzedający udziela prawa do dysponowania nieruchomością, na cele budowlane w rozumieniu ustawy prawo budowlane jeszcze przed przeniesieniem prawa własności. Na podstawie udzielonego prawa kupujący dysponuje nieruchomością na cele budowlane w celu uzyskania stosownych decyzji, pozwoleń, zezwoleń, opinii i innych.

Uzupełnienie opisu zdarzenia przyszłego przedstawione w piśmie z 29 lutego 2024 r.

Do momentu sprzedaży nie ma Pan zamiaru w żaden sposób wykorzystywać tej działki, nie oddawał jej Pan, ani nie ma zamiaru oddawać w dzierżawę, albo do używania na podstawie innych umów.

Do momentu sprzedaży nie będzie Pan podejmował żadnych czynności, które zwiększą wartość tej działki, bądź jej uatrakcyjnienia.

Nie umieszczał Pan nigdzie ogłoszenia o jej sprzedaży. Kupujący sam się zgłosił i zaproponował cenę, dzięki której został Pan przekonany do jej sprzedaży.

Nie wnioskował Pan o obowiązujący miejscowy plan zagospodarowania. Został on ustalony wiele lat wcześniej niż ją Pan nabył.

Udzielając odpowiedzi na pytania: *Czy dla działki jest wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu albo taka decyzja będzie wydana do momentu planowanej sprzedaży? Jeśli tak, kto (czy Pan) i w jakim celu wystąpił albo wystąpi o taką decyzję?* – wskazał Pan, że: nic Panu w tym zakresie nie wiadomo, nie występował Pan o taką decyzję.

Poprzedni właściciel występował o pozwolenie na budowę. Po zakupie tej działki Pan nie wnioskował o pozwolenie na budowę. Na chwilę obecną takiego pozwolenia nie ma.

Nie dokonywał Pan żadnego podziału działki.

Po zawarciu umowy przedwstępnej kupujący będzie inwestował w infrastrukturę działki poprzez jej ogrodzenie, uzyskanie pozwolenia na budowę swej siedziby firmy oraz na wynajem. Pan nie poniósł i nie ponosi żadnych nakładów.

Przyszłemu nabywcy udzielił Pan pełnomocnictwa do dysponowania nieruchomością, dzięki czemu ma możliwość uzyskania pozwolenia na budowę. Koszty tych działań będzie ponosił wyłącznie kupujący.

Nie dokonywał Pan wcześniej sprzedaży innych nieruchomości. Jak również nie posiada Pan innych nieruchomości, przeznaczonych do sprzedaży.

Do finalnej sprzedaży dojdzie do 14 dni od otrzymania wydanej przez KIS interpretacji indywidualnej w tej sprawie. Sprzedaż nastąpi przed upływem 5 lat od nabycia tej nieruchomości.

Pieniądze uzyskane ze sprzedaży zamierza Pan wydać na zakup budynku mieszkalnego i jego remont. Będzie Pan jedynym właścicielem nieruchomości, którą zamierza Pan nabyć na własne cele mieszkaniowe. Będzie Pan w niej mieszkał wraz z żoną i dziećmi. Dom znajduje się w Polsce, konkretnie w (...). Zamierza Pan w całości wydać kwotę uzyskaną ze sprzedaży na własne cele mieszkaniowe, tj. na zakup i remont domu i nastąpi to w ciągu trzech lat od końca roku, w którym zawrze Pan umowę sprzedaży prawa wieczystego użytkowania działki.

Pytanie w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych

Czy następnie po dokonaniu tej transakcji ma Pan prawo do skorzystania z ulgi określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przeznaczając dochód uzyskany ze sprzedaży tej nieruchomości na własne cele mieszkaniowe określone w art. 21 ust. 25 ustawy PIT?

Pana stanowisko w sprawie

W Pana ocenie, w związku z tym, że nie dokonuje Pan tej sprzedaży w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, środki uzyskane ze sprzedaży, którą zamierza Pan w bliskim to okresie zrealizować, chce Pan przeznaczyć na własne cele mieszkaniowe, a tym samym może Pan skorzystać z ulgi zawartej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy PIT, czyli na własne cele mieszkaniowe.

Rodzaje wydatków realizowanych w ramach celów mieszkaniowych określa art. 21 ust. 25 ustawy PIT.

Pieniądze uzyskane ze sprzedaży tej nieruchomości zamierza Pan wydać w ciągu trzech lat na wydatki określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy PIT, tj. wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy PIT, wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Na wstępie niniejszej interpretacji należy wskazać, że pomimo, że w złożonym wniosku Pana wątpliwości dotyczą możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej w związku ze sprzedażą prawa wieczystego użytkowania nieruchomości, to jednak w pierwszej kolejności należy odnieść się do zakwalifikowania tej sprzedaży do określonego źródła przychodu. Ma ono bowiem decydujące znaczenie dla sposobu rozliczenia uzyskanych przychodów.

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.):

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych rozróżnia źródła przychodów oraz sposób opodatkowania dochodów z poszczególnych źródeł.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy:

Źródłem przychodu jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

Zgodnie natomiast z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy, przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Zatem, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw następuje po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Ponadto, przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wskazuje, że dotyczy przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw, które nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej.

Zatem, przychód z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części oraz udziału w nieruchomości nie powstanie w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli spełnione są łącznie dwa warunki:

- odpłatne zbycie nieruchomości nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej (nie stanowi przedmiotu działalności gospodarczej) oraz
- zostało dokonane po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

Zgodnie z art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Ileokroć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

– prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Użyte w ww. przepisie pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej opiera się na trzech przesłankach:

- zarobkowym celu działalności,
- wykonywaniu działalności w sposób zorganizowany i ciągły,
- prowadzeniu działalności we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek.

Działalność jest wtedy zarobkowa, gdy jest zdolna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Działalność musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie zyski faktycznie osiągnąć. Jednakże, brak zysku z podjętych działań noszących znamiona działalności gospodarczej nie oznacza, że działalność taka nie była faktycznie prowadzona. Prowadzenie działalności gospodarczej zawsze wiąże się z ryzykiem nieosiągnięcia dochodów. Zarobkowego charakteru nie mają działania, których wyłącznym celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymagają również, aby czynności wykonywane były w sposób zorganizowany i ciągły, przy czym możliwe jest osiąganie dochodów z tego rodzaju działalności bez spełnienia niektórych formalnych elementów organizacji (np. rejestracji urzędowej), gdyż prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią obiektywną, niezależnie od tego, jak działalność tę ocenia sam prowadzący ją podmiot i jak ją nazywa oraz, czy dopełnia ciążących na nim obowiązków z działalnością tą związanych.

Co do kryterium ciągłości w wykonywaniu działalności gospodarczej, to jego wprowadzenie przez ustawodawcę miało na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć o charakterze incydentalnym i sporadycznym. Ciągłość w wykonywaniu działalności gospodarczej oznacza względnie stały zamiar jej wykonywania. Nie wyklucza on jednak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu i to bez względu na okres, w którym cel ten miałby być realizowany. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności sprawy wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku.

Zatem, jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 3 czerwca 2015 r. sygn. I SA/Po 919/14:

Dla przyjęcia, że działalność ma charakter ciągły, nie jest niezbędne, by powtarzane były konkretne czynności; możliwe, że dana czynność (np. sprzedaż) będzie dokonana jednorazowo, natomiast wraz z poprzedzającymi ją czynnościami przygotowawczymi będzie tworzyła ciąg działań, który uznać należy za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a ust. 6 u.p.d.f.

Natomiast, przez powtarzalność rozumie się cały szereg wielokrotnie powtarzanych czynności podejmowanych w konkretnym celu. Taki zespół wielokrotnie powtarzanych czynności (nie zaś czynności sporadyczne, oderwane od siebie, niepowiązane ze sobą) w dziedzinie wytwórczej, usługowej lub handlowej podejmowanych w celach zarobkowych i na własny rachunek, można uznać za prowadzenie działalności gospodarczej.

Z przytoczonych przepisów wynika, że przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości może stanowić przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) lub z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy.

Ocena, z jakiego źródła pochodzi przychód, ma znaczenie dla określenia chociażby takich kwestii, jak ustalenie sposobu opodatkowania przychodu, możliwości odliczenia kosztów jego uzyskania itp. W pewnych sytuacjach możliwe jest występowanie wątpliwości, do jakiego źródła przychodów należy zakwalifikować danego rodzaju przychód. Jeden i ten sam przychód stanowić może przychód wyłącznie z jednego źródła. Ponadto nie jest możliwa sytuacja, w której ten sam przychód będzie, np. zaliczony częściowo do jednego źródła, a częściowo do innego.

Przyjęcie, że dana osoba fizyczna sprzedając nieruchomości (działki) działa w charakterze podatnika prowadzącego działalność gospodarczą wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), czego przejawem jest taka aktywność tej osoby w zakresie obrotu nieruchomościami, która może wskazywać, że jej czynności przybierają formę zorganizowaną, np. nabycie nieruchomości, podział nieruchomości, wystąpienie o pozwolenie na budowę, uzbrojenie terenu, itp.

Wobec powyższego, w celu właściwego zakwalifikowania skutków podjętych przez Pana działań do właściwego źródła przychodu należy ocenić zamiar, okoliczności i cel działań związanych z planowanym odpłatnym zbyciem prawa wieczystego użytkowania nieruchomości, o którym mowa we wniosku.

Jak już wcześniej wyjaśniono, na związek uzyskiwanych przychodów ze źródłem wymienionym w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może wskazywać, rozpatrywany całościowo zespół powiązanych ze sobą działań podatnika, powtarzalnych, uporządkowanych, konsekwentnie prowadzących do osiągnięcia zysku, w szczególności łącznie polegających na wielokrotnym nabywaniu nieruchomości, ich zaawansowanym przygotowaniu do sprzedaży (tzn. w sposób wykraczający poza zwykły zarząd mieniem), wielokrotnym zbywaniu w celu zarobkowym odpowiednio przygotowanych nieruchomości. Brak jest natomiast podstaw, aby podejmowane przez podatnika czynności mieszczące się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mające na celu prawidłowe, racjonalne gospodarowanie tym majątkiem, kwalifikować jako prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 tej ustawy.

Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, że w 2023 r. nabył Pan prawo wieczystego użytkowania nieruchomości gruntowej (...). Nie prowadzi Pan działalności gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami. Zakupu tej nieruchomości dokonał Pan z zamiarem szybkiej jej sprzedaży, przy czym jest to czynność jednorazowa i w najbliższej przyszłości nie zamierza Pan dokonywać więcej tego typu transakcji. Nie dokonywał Pan wcześniej sprzedaży innych nieruchomości. Jak również nie posiada Pan innych nieruchomości, przeznaczonych do sprzedaży. Działka ta jest niezabudowana i nieuzbrojona, posiada bezpośredni dostęp do drogi publicznej i jest objęta ustaleniami aktualnie obowiązującego miejscowego planu, zgodnie z którym teren ten to teren usługowo-mieszkaniowy. Nie dokonał Pan na zakupionej nieruchomości żadnych nakładów, ani ulepszeń. Do momentu sprzedaży nie będzie Pan podejmował żadnych czynności, które zwiększą wartość tej działki, bądź jej uatrakcyjnienia. Do momentu sprzedaży nie ma Pan zamiaru w żaden sposób wykorzystywać tej działki, nie oddawał jej Pan, ani nie ma zamiaru oddawać w dzierżawę, albo do używania na podstawie innych umów. Nie dokonywał Pan również żadnego podziału działki. Przyszłemu nabywcy udzielił Pan pełnomocnictwa do dysponowania nieruchomością, dzięki czemu ma on możliwość uzyskania pozwolenia na budowę. Koszty tych działań będzie jednak ponosił wyłącznie kupujący. Po zawarciu umowy przedwstępnej kupujący będzie inwestował w infrastrukturę działki poprzez jej ogrodzenie, uzyskanie pozwolenia na budowę swej siedziby firmy oraz na wynajem. Pan nie poniósł i nie poniesie żadnych nakładów.

W przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie sposób przyjąć, że sprzedaż przez Pana prawa wieczystego użytkowania nieruchomości wygeneruje przychód z pozarolniczej

działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Całokształt czynności, a w szczególności zakres i cel Pana działania oraz fakt, że jest Pan osobą nietrudniącą się obrotem nieruchomościami a sama sprzedaż ma charakter jednorazowy sugerują, że będą to działania należące do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym.

Okoliczności dotyczące nabycia prawa wieczystego użytkowania nieruchomości i jego planowanej sprzedaży nie dają zatem podstaw do przyjęcia, że spełnione zostaną przesłanki wymienione w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w szczególności ciągłość i zorganizowany charakter działań, warunkujące zaliczenie planowanej sprzedaży do działalności gospodarczej.

Tym samym, w przedstawionych okolicznościach należy uznać, że sprzedaż przedmiotowego prawa do wieczystego użytkowania nieruchomości nie nastąpi w wykonaniu działalności gospodarczej, a zatem nie spowoduje powstania przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji skutki podatkowe planowanej sprzedaży należy rozpatrywać w kontekście przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli z tytułu odpłatnego zbycia prawa do wieczystego użytkowania nieruchomości.

Z opisu sprawy wynika, że nabył Pan ww. prawo 22 listopada 2023 r. oraz planuje Pan jego sprzedaż przed upływem 5 lat. Mając zatem na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że przedmiotowe odpłatne zbycie będzie skutkować powstaniem po Pana stronie przychodu kwalifikowanego do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 30e tejże ustawy.

Stosownie do treści art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Zgodnie z art. 30e ust. 2 ww. ustawy:

Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Wedle art. 30e ust. 4 przywołanej ustawy:

Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać:

- 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub
- 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131.

Wątpliwość Pana budzi kwestia, czy w związku z przedmiotową sprzedażą ma Pan możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z przeznaczeniem przychodu uzyskanego z tej sprzedaży na wskazane przez Pana wydatki.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada

iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

Jeżeli podatnik na własne cele mieszkaniowe wykorzysta cały uzyskany ze sprzedaży przychód, uzyskany dochód w całości będzie podlegał zwolnieniu. Zaś w przypadku, gdy podatnik przeznaczy na własne cele jedynie część przychodu, wówczas wysokość dochodu, która podlega zwolnieniu należy obliczyć według następującego wzoru:

$$\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$$

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na:

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
- d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego

– położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

W myśl art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Stosownie do art. 21 ust. 26 ww. ustawy:

Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach. Przez własne budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się również niestanowiące własności lub współwłasności podatnika budynek, lokal lub pomieszczenie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.

Jak wynika natomiast z art. 21 ust. 28 ww. ustawy:

Za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

- 1) nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
 - 2) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części
- przeznaczonych na cele rekreacyjne.

W tym miejscu wskazać należy, że z istoty rozwiązania zawartego w zacytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie, w sposób jednoznaczny wskazał więc cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

Wyjaśnienia wymaga również, że poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów

opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy. Wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego celów mieszkaniowych.

Zatem, biorąc po uwagę treść przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy stwierdzić, że ustawodawca uzależnia skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w określonym terminie, środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c na realizację własnych celów mieszkaniowych, wskazanych w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zaznaczyć przy tym należy, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy nie ogranicza ilościowo możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego przy sprzedaży nieruchomości. Możliwe jest zatem skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia z tytułu poniesienia (w ustawowym terminie) więcej niż jednego wydatku (np. nabycie mieszkania /domu, remont mieszkania, budowa/rozbudowa/remont domu, adaptacja na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego) na własne cele mieszkaniowe pod warunkiem, że będą to cele określone w art. 21 ust. 25 omawianej ustawy.

Jak wskazał Pan we wniosku, środki uzyskane ze sprzedaży prawa do wieczystego użytkowania nieruchomości zamierza Pan wydatkować na zakup budynku mieszkalnego położonego w Polsce oraz jego remont. Nieruchomość tą zamierza Pan nabyć na własne cele mieszkaniowe; będzie Pan w niej mieszkał wspólnie z żoną i dziećmi. Na ten cel zamierza Pan wydatkować całą kwotę uzyskaną ze sprzedaży i nastąpi to w ciągu trzech lat od końca roku, w którym sprzeda Pan rzeczne prawo wieczystego użytkowania nieruchomości.

Za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, uważa się m.in. wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), położonego w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Wydatkami na własne cele mieszkaniowe są również wydatki poniesione na remont takiego budynku mieszkalnego (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ww. ustawy).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje „remontu”. Dla wyjaśnienia tego pojęcia, należy odnieść się do jego znaczenia funkcjonującego w języku powszechnym. I tak, „remont” to „doprowadzenie jakiegoś budynku lub urządzenia do stanu używalności; naprawa, odnawianie (czegoś)”. Synonimami tego pojęcia są m.in. „naprawa, przebudowa, odrestaurowanie, modernizacja”.

Pojęcie remontu zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.) jako:

Wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

Niemniej jednak, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie odwołuje się do tego przepisu. Tym samym, definicja „remontu” funkcjonująca na gruncie Prawa budowlanego nie może być wprost przenoszona na grunt omawianej ustawy podatkowej. Może być natomiast uwzględniona jako jeden z elementów służących ustaleniu znaczenia pojęcia „remontu” dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych.

Za „remont” budynku mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy więc uznać prace dotyczące tego

budynku jako nieruchomości i jego części składowych (tj. wszystkiego, co nie może być odłączone od lokalu bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego), służące utrzymaniu lokalu we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanej zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. „Remontem” w rozumieniu omawianego przepisu jest również tzw. wykończenie budynku mieszkalnego, a więc prace służące doprowadzeniu do zdolności użytkowej nowo wybudowanego budynku.

Zatem, mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że w związku ze sprzedażą prawa wieczystego użytkowania nieruchomości przysługuje Panu możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji przeznaczenia przychodu uzyskanego z tej sprzedaży na wydatki opisane przez Pana we wniosku.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

W niniejszej interpretacji rozpatrzono wniosek w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Natomiast odpowiedź na pytanie w zakresie podatku od towarów i usług została udzielona w odrębnym rozstrzygnięciu.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

 - 1) z zastosowaniem art. 119a;
 - 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.
- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).